Das Problem der Verteilung der Steuerlast und die theoretischen Grundlagen der Steuerprogression

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktors
der wirtschaftlichen Staatswissenschaften (rer. pol.)
bei der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Schlesischen Friedrich-Wilhelms-Universität
zu Breslau

vorgelegt von
ALOIS BEIER
Diplomvolkswirt

Breslau 1931

Druck der Buchdruckerei der Schles. Volkszeitung G. m. b. H., Breslau 1

Teildruck

mit Genehmigung der Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Schlesischen Friedrich-Wilhelms-Universität
zu Breslau

Berichterstatter: **Professor Dr. Karl Bräuer**

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meiner Mutter in Dankbarkeit

Inhalts-Verzeichnis

(Teildruck)

Das Problem der Verteilung der Steuerlast und die theoretischen Grundlagen der Steuerprogression.

Seite

Literatur und Quellen V

Vorwort VII

Einleitung 1

I. Teil: Die Interessentheorie und ihr Verhalten zur Progression 5

1. Begründung der Regression nach dem Vorteilsprinzip 6

2. Die Freistellung eines Existenzminimums . . . 7

3. Die Begründung der Progression nach dem Vorteilsprinzip 8

4. Regressive Besteuerung zufolge des Kostenprinzips 9

5. Progressive Besteuerung zufolge des Kostenprinzips 9

6. Allgemeine Kritik dieses Prinzips 9

II. Teil: Die Assekuranztheorie und ihre Stellungnahme zur Progression 11

III. Teil: Die Leistungsfähigkeits- und Opfertheorie 12

1. Die Entwicklung der Leistungsfähigkeits- und Opfertheorie 14

a) Die Entwicklung dieser Theorien in Deutschland 14

b) Die Entwicklung im Auslande 16

2. Kritische Betrachtung der Leistungsfähigkeits- und Opfertheorie 18

3. Die Leistungsfähigkeitstheorie und ihr Verhalten zu dem Problem der Verteilung der Steuerlast . . 22

a) Rechtfertigung der Proportion und Freistellung des Existenzminimums 22

b) Die Begründung der Progression 23

4. Die Stellungnahme der Opfertheorie zu der Frage der Lastenverteilung 24

a) Freistellung eines Existenzminimums 24

b) Forderung einer progressiven Belastung . . . 25

1. Die französischen Schriftsteller 25

2. Die deutschen Schriftsteller 26

Literatur und Quellen.

Das für eine dogmengeschichtliche Betrachtung der Lehre von der Steuerprogression hauptsächlichst in Frage kommende Schrifttum ist in der Schrift von Karl Bräuer: Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif, Fischer-Jena 1927, ausführlich angegeben und die wichtigsten literaturgeschichtlichen Quellen eingehend besprochen, so daß ich mich mit dem Hinweis auf die genannte Abhandlung begnügen kann. Aus diesem Grunde glaube ich mich in dem nachstehenden Literaturverzeichnis darauf beschränken zu können, diejenige Literatur besonders hervorzuheben, die für die vorstehende Untersuchung von besonderem Interesse war. Berücksichtigt werden hierbei noch die wichtigsten neueren Schriften, welche sich mit einer Kritik der gegenwärtigen Finanzpolitik und der Aufstellung von besonderen Reformvorschlägen und Finanzplänen befassen. Eine zusammenfassende und kurz kritisierende Darstellung der wichtigsten Reformpläne findet sich dann in den Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 16 (1931), S. 115ff.: Der Finanzausgleich des Deutschen Reiches, Teil I, ferner in den Untersuchungen von Mosich: Materialien zur Finanzreform, 1929.

Allix, E., Theorie der progressiven Steuer. In: Mayer, Wirtschaftstheorie der Gegenwart, Bd. V (1928), S. 246ff.

Allix, E., L'impôt sur le revenue. 1926, Bd. II.

Amonn, A., Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. Jahrb. f. Nat. u. Stat., III. Folge, Bd. 68 (1925), S. 165ff.

Beckerath, E. V., Formen moderner Finanztheorie. Beiträge zur Finanzwissenschaft v. H. Teschemacher, 1928, S. 1ff.

Bräuer, K., Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif, 1927.

Bräuer, K., Art. „Steuertarife". Handwörterbuch der Staatswissenschaften, IV. Aufl. (1926), Bd. VIII, S. 1102ff.

Bräuer, K., Reichs-Tabakmonopol oder Tabak-Verbrauchsteuer, 1931.

Edgeworth, F. Y., The pure theorie of taxation. Papers relating to political economy. Bd. II (1925), S. 63ff.

Eheberg, K. Th., Finanzwissenschaft, 18./19. Aufl., 1923.

Eheberg, K. Th., Artikel „Steuer". Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd. VII (1926), S. 1046ff.

Englis, K., Die öffentlichen Ausgaben. Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I (1926), S. 310ff.

Fauveau, M. G., Considérations mathématiques sur la théorie de l'impôt progressiv, 1864.

Fuisting, B., Die preußischen direkten Steuern. Bd. IV (1902).

Gerloff, W., Die Steuerwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I (1926), S. 436ff.

Gerloff, W., Die Grenzen der Besteuerung. In: Mayer, Wirtschaftstheorie der Gegenwart, Bd. IV (1928), S. 162ff.

Grabein, M., Beiträge zur Geschichte der Steuerprogression. Finanz-Archiv, Bd. 12 (1895), S. 471ff., und Bd. 13 (1896), S. 111ff.

Heller, W., Die Grenzen der Besteuerung. In: Beiträge zur Finanzwissenschaft. 1927. Bd. II, S. 87ff.

Kipke, W., Beiträge zur Lehre vom Steuertarif. 1931.

Krämer, C., Die deutsche Finanzpolitik der letzten Jahre. Finanz-Archiv, 23. Jahrg., Bd. II, S. 351ff.
Lehr, J., Kritische Bemerkungen zu den wichtigeren für und wider einen progressiven Steuerfuß vorgebrachten Gründen. Jahrbuch für Nationalökonomie u. Statistik, Bd. 29 (1877), S. 1—93 und 193—229.
Lindahl, E., Die Gerechtigkeit in der Besteuerung. Eine Analyse der Steuerprinzipien auf Grundlage der Grenznutzentheorie. Diss. 1919.
Lindahl, E., Einige strittige Fragen der Steuertheorie. In: Mayer, Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart, Bd. IV (1928), S. 246ff.
Lotz, W., Finanzwissenschaft. 1917 und 1929. Lief. 1—4.
Mann, F. K., Grundsätze der Besteuerung. Schmollers Jahrb. Bd. 50 (1926), S. 50ff.
Mann, F. K., Deutsche Finanzwirtschaft. 1929.
Meyer, R., Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft. 1884.
Mildschuh, W., Theorie der Steuerwirkung. Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I (1926), S. 450ff.
Mill, J. St., Principles of political economy. Ed. 5 (1862), Bd. 2, Cap. V.
Moll, W., Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit. 1925.
Mosich, E., Materialien zur Finanzreform. 1929.
Nasse, E., Gutachten über die Personalbesteuerung. Schriften des Vereins f. Sozialpolitik. 1873.
Naumann, P., Die Methoden und Probleme in der Bemessung der Einkommensteuer. 1925.
Neumann, Fr. Jul., Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeindehaushalt. 1874.
Neumann, Fr. Jul., Die persönlichen Steuern vom Einkommen. 1896.
Pigou, A. C., A study in public finance. 1928.
Ritschl, H., Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. 1925.
Roscher, W., System der Finanzwissenschaft. 4. Aufl. 1894, S. 199.
Rößler, Gutachten über die Personalbesteuerung. 1873.
Sax, E., Die Progressivsteuer. Österr. Zeitschr. f. Volkswirtschaft, Sozialpolitik und Verwaltung, Bd. I (1892), S. 43ff.
Sax, E., Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. 1887.
Sax, E., Die Wertungslehre der Steuer. Zeitschr. für Volkswirtschaft und Sozialpolitik. 1924, S. 220ff.
Scheel, H. v. Die progressive Besteuerung. Zeitschr. f. d. ges. Staatsw., Bd. 31 (1875), S. 273ff.
Seeger, D. F., Versuch über das vorzüglichste Abgabensystem. 1811.
Seligman, E. R. A., Progressive taxation in theory and practice. 1908.
Seligman, E. R. A., The income tax. A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad. 2. Aufl. 1921.
Seligman, E. R. A., Die Lehre von der Steuerüberwälzung. 1927.
Seligman, E. R. A., Die gesellschaftliche Theorie der Finanzwirtschaft. In: Mayer, Wirtschaftstheorie der Gegenwart, Bd. IV (1928), S. 205ff.
Schäffle, J., Die Grundsätze der Steuerpolitik und die schwebenden Finanzfragen Deutschlands und Österreichs. 1880.
Schön, Joh., Die Grundsätze der Finanz. Eine kritische Entwicklung. 1832.
Schumpeter, Das deutsche Finanzproblem. Schriftenreihe des Deutschen Volkswirt, Heft 2, 1928.
Stamp, J., The fundamental principles of taxation. 1923.
Stuart, Cohen, Bijdrage tot de theorie der inkomstenbelasting. 1889.
Suret, L., Théorie de l'impôt progressif. Diss. Paris 1909.
Teschemacher, H., Die Einkommensteuer. Handbuch der Finanzwissenschaft, II. Bd. (1927), S. 65ff.
Tyska, K. V., Grundzüge der Finanzwissenschaft. 1923.
Vogel, E. H., Das Gerechtigkeitsproblem in der Besteuerung. Zeitschr. f. Nat. u. Stat., III. Folge, Bd. 63 (1922).
Wagner, A., Finanzwissenschaft. 2. Aufl. 1890. Bd. II, 2.
Wicksell, K., Finanztheoretische Untersuchungen. 1896.

Vorwort.

Der Anteil der öffentlichen Wirtschaft an dem Ertrag der Volkswirtschaft ist seit der Vorkriegszeit in zahlreichen Staaten in einem ungewöhnlichen Maße gestiegen und bedingte überall eine Steigerung des Ertrages der staatlichen Einnahmequellen sowie einen verfeinerten Ausbau der bestehenden Steuersysteme.

Im Deutschen Reiche führte der steigende Finanzbedarf und im Zusammenhange damit das stärkere Erfassen der Möglichkeiten, Steuerleistungen zu seiner Deckung nutzbar zu machen, nicht nur zu weitgehenden Finanzreformen, sondern in Verbindung hiermit zu einer Erhöhung der progressiven Belastungssätze, wie sie in der Vorkriegszeit für untragbar gehalten worden wären. Wenn auch von seiten der Regierung die Notwendigkeit der seit Jahren von der Wirtschaft geforderten Steuersenkung wiederholt betont wurde, so konnte die im Banne des Reparationsproblems und im Zeichen ansteigender Erwerbslosen- und Wohlfahrtslasten stehende deutsche Finanzwirtschaft auf eine weitgehende Erfassung alter Steuerquellen unter weiterer Erhöhung der progressiven Steuersätze nicht verzichten. Als ein die ohnedies kritische Finanzlage verschärfender Faktor trat vielmehr hinzu, daß das Steueraufkommen fast aller Steuerformen bei Reich, Ländern und Gemeinden in der letzten Zeit hinter dem Voranschlag zurückblieb, so daß man im Interesse eines ausgeglichenen Etats gezwungen war, letzte verborgene Steuerquellen ausfindig zu machen, letzte vorhandene Steuerreserven auszuschöpfen und schließlich Einsparungen auf der Ausgabeseite u. a. durch Kürzung der Beamtengehälter vorzunehmen.

Dieses verschärfte Ausmaß der Inanspruchnahme besteuerungsfähiger Quellen hat dann auch Vertreter der Wissenschaft und Wirtschaft mit einer großen Zahl von Reformvorschlägen auf den Plan gerufen, wobei der Finanzpolitik die verschiedensten — z. T. sich widersprechenden — Maßnahmen für eine ideale und allgemein befriedigende Lösung des Steuerverteilungs- und Progressionsproblems anempfohlen wurden. Größte Einmütigkeit herrscht indes hinsichtlich einer Forderung: Senkung der progressiven Steuersätze bei den Besitzsteuern im Interesse der Kapitalneubildung und Belebung der Wirtschaft.

In dem vorliegenden Teildruck können bei der Fülle der Probleme, die sich hinsichtlich der Verwirklichung eines an und für sich erstrebenswerten — praktisch jedoch schwer zu verwirklichenden — Idealzustandes der Besteuerung ergeben und welche die Finanzwissenschaft seit jeher in stärkstem Maße interessierten, unmöglich alle Einzelheiten erschöpfend zur Darstellung gebracht werden, z. B. die Frage einer möglichst gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast auf alle Steuerpflichtigen, der Begriff der Steuergerechtigkeit, die gegenwärtig besonders hervorgehobene Erklärung der Steuer als wirtschaftlicher Vorgang, die im mathematischen Sinne vielleicht ideale Gestaltung der Progressionskurve u. a. m. In dieser

Erkenntnis wurde die Aufgabe des nachstehenden Auszuges aus einer größeren Arbeit, welche sich mit einer kritisierenden Betrachtung aller Versuche der in- und ausländischen Literatur betreffs einer idealen Lösung des Progressionsproblems beschäftigte, dahin begrenzt, daß in diesem Teile lediglich eine kurze dogmengeschichtliche Entwicklung des Progressionsgedankens und seine verschiedene Begründung in den wichtigsten Steuertheorien (mit Ausschluß der wirtschaftlichen Theorie) gegeben wird. Wenn sich dann in der Gegenwart bei einzelnen Autoren noch Äußerungen finden, daß Progressivsteuern völlig abzulehnen seien, so dürfte das Ergebnis der nachstehenden Untersuchung, daß nämlich die Berechtigung der Progression als Maßstab der steuerlichen Lastenverteilung nach langen erbitterten Kämpfen in der Literatur heute überwiegend von der Finanztheorie bejaht wird, immerhin von einigem Interesse, das in diesem Auszuge gestellte Ziel damit erreicht sein.

Aber der Kampf um die Steuerprogression ist noch nicht beendet und lodert in der Gegenwart erneut auf, allerdings nach der Richtung, daß der Schwerpunkt heute auf das Ausmaß und die Grenzen der Progression innerhalb der einzelnen Steuerformen gelegt wird. Die Schwierigkeit eines derartigen Problems mag bereits dadurch gekennzeichnet werden, daß die einzelnen Autoren, welche das Ausmaß der gegenwärtigen progressiven Belastung ablehnen, nur zu einem negativen Ergebnis gelangen, indem beispielsweise die Forderung nach einem hohen und lückenlosen Ausbau des Verbrauchsteuersystems erhoben wird, um durch eine entsprechende Minderung des direkten Steuerdrucks infolge Senkung der progressiven Steuersätze bei den Besitzsteuern die Spartätigkeit und Kapitalneubildung anzuregen. Eine konkrete und allgemein befriedigende Antwort über das höchst zulässige Ausmaß der Progression innerhalb einzelner Steuerformen oder über die Grenzen der Gesamtbesteuerung wird jedoch von der Finanztheorie bisher nicht gegeben. Auf die Notwendigkeit weiterer Forschungen in dieser Richtung sei indes gerade angesichts des außerordentlichen Maßes der steuerlichen Belastung in der Gegenwart mit Nachdruck hingewiesen.

Die im Rahmen des vorliegenden Teildruckes gestellte Aufgabe einer dogmengeschichtlichen Entwicklung des Progressionsgedankens schließt eine Untersuchung nach dem Ausmaß der Progression sowie einer idealen Ausgestaltung der Progressionskurve bewußt aus. Erwähnt werden mag daher nur, daß diese Frage einerseits zu Lösungsversuchen mit Hilfe der Grenznutzen- sowie der Bernoullischen Werttheorie führte, andererseits aber auch Tarifmathematiker zu einer mathematischen Ausgestaltung der Progressionskurve aus formal-ästhetischen Erwägungen veranlaßte. Ganz besonders wäre hierbei auf die Untersuchungen vor der Royal Commission on the Income tax in England (1920) und der Royal Commission on Taxation in Australien (1922) hinzuweisen.

Herrn Professor Dr. Karl Bräuer, dessen Anregung die vorliegende Arbeit zu verdanken ist, sei an dieser Stelle der Dank für die wesentliche Förderung und weitgehende Unterstützung bei der Frage der Materialbeschaffung ausgesprochen. In der Schrift von Bräuer: Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif, 1927, die neuerdings durch eine Abhandlung von Kipke: Beiträge zur Lehre vom Steuertarif, 1931, ergänzt wurde, ist schließlich das in Frage kommende Schrifttum ausführlich angegeben und die wichtigste Literatur hinsichtlich der Lehre von der Steuerprogression besprochen, so daß auf Einzelheiten verzichtet werden kann.

Einleitung.

Die Frage, wie eine finanzielle Belastung mittels der Besteuerung auf die Gesamtheit aller Steuerpflichtigen zu verteilen sei, stellt die Finanzpolitik grundsätzlich vor die Wahl zweier von der Praxis der Steuergesetzgebung allgemein beschrittenen Wege: proportionale oder progressive Besteuerung. Unter Hinweis auf die Terminologie von Bräuer, dessen Ausdrucksweise ich mich auf das engste anschließe und dessen Schrift als bekannt vorausgesetzt werden darf, sei, um eine Wiederholung tariftheoretischer Begriffsdefinitionen zu vermeiden, lediglich eine kurze Charakterisierung dieser beiden Hauptarten der Besteuerung vorausgeschickt. Von einer proportionalen Steuer spricht man dann, wenn der Steuersatz mit wachsenden Besteuerungsmengen konstant bleibt. Eine Progression hingegen liegt vor, wenn mit steigenden Besteuerungsmengen auch die zugeordneten Steuersätze steigen.[1]

Hinsichtlich der Stellungnahme der Finanztheorie zu dem Problem, mit welchen von diesen in ihrer Auswirkung auf die Steuerbelastung des einzelnen und die Steuerverteilung insgesamt völlig verschiedenartigen Maßstäben die Steuerpflichtigen zu belasten seien, wäre ganz allgemein darauf hinzuweisen, daß bis vor wenigen Jahrzehnten im Vordergrunde einer lebhaften wissenschaftlichen Erörterung die Frage stand, ob eine proportionale oder eine progressive Steuer im Interesse der Steuerzahler vor allem zu empfehlen und zu rechtfertigen sei. Andererseits aber wurde das Problem der Steuerprogression als das Alleinmittel einer gerechten Steuerverteilung in der Literatur frühzeitig zum Gegenstand tiefgründiger Untersuchungen gemacht, nachdem jedoch progressive oder regressive Steuertarife praktisch längst verwirklicht waren.[2]

Wenn indes der Progressionsgedanke lange eine große und erbitterte Gegnerschaft fand, es möge hier nur angedeutet sein, daß bei den Gegnern des progressiven Steuergedankens sich noch in der Mitte des vorigen Jahrhunderts Äußerungen finden, die sich eng an den Mill'schen Vergleich der Progression mit gratuated robbery anlehnen, so möge an dieser Stelle nur einer der Er-

[1] Vgl. hierzu Bräuer, a. a. O., Umrisse ..., S. 4ff.

[2] Bräuer, a. a. O., Umrisse ..., S. 127, und Th. Mayer, Geschichte der Finanzwirtschaft und Finanzwissenschaft im Hdb. d. Finanzwissenschaft, Bd. I, 1926, S. 234.

klärungsgründe für die Abneigung zahlreicher Schriftsteller gegen eine Progressivbelastung hervorgehoben werden. Der Besteuerungsgrundsatz der Progression als das Mittel einer gerechten und idealen Steuerverteilung weist einen ernsten Charakter auf, der in seiner Bedeutung sowohl für die einzelnen Steuerzahler als auch die gesamte Wirtschaft von einer tief einschneidenden Wirkung und einer großen Tragweite sein kann. In Zeiten eines gesteigerten Finanzbedarfs oder aber zufolge machtpolitischer Einflüsse einer die bestehende Wirtschaftsordnung und die kapitalistische Produktionsweise bekämpfenden oder negierenden Richtung besteht nämlich die große Gefahr, daß die progressiven Steuersätze bei einzelnen Hauptsteuern mehr oder weniger willkürlich erhöht werden. Daß durch derartige finanzpolitische Maßnahmen einer seitens der Steuerzahler als untragbar oder ungerecht empfundenen Steuerbelastung die großen Einkommen und Vermögen veranlaßt werden, dem verschärften Steuerdruck entweder in irgendeiner Form auszuweichen oder sich schließlich diesem durch Kapitalflucht ganz zu entziehen, braucht nicht besonders betont zu werden. Es wäre hierbei nur auf die jüngsten Geschehnisse in der Nachkriegszeit bei uns, nämlich Kapitalabwanderung, Überfremdung der deutschen Wirtschaft und Verlegung des Sitzes zahlreicher Unternehmungen in das Ausland sowie die späteren Versuche der Finanzpolitik, das in das Ausland geströmte Kapital im Interesse der Belebung der eigenen Wirtschaft durch besondere Zusicherungen zur Rückkehr zu bewegen, hinzuweisen. Das soeben erläuterte Gefahrenmoment verschärfend tritt hinzu, daß auf der anderen Seite von der Finanztheorie ein fester ziffernmäßiger Anhaltspunkt, der für die Progressionsskala leitend ist, nicht gegeben wird, die verschiedenen Meinungen hinsichtlich der Gestaltung und Begrenzung der Progression vielmehr stark voneinander abweichen.

Diese durchaus begründete Furcht vor dem Mißbrauch der Progression in der eben angedeuteten Weise war es, welche diese Steuerform nicht nur in Frankreich zufolge des radikalen Argumentes der Ausgleichung der Einkommens- und Vermögensverschiedenheiten bei der Zwangsanleihe von 1793 auf lange Zeit unbeliebt gemacht hat, sondern die in England gleichfalls die Veranlassung gab — abgesehen von der Beseitigung des Progressionstarifes von 1798 — für die Umgruppierung der Einkommensteuer, für den Aufbau des Schedulensystems, das bis in die ersten Jahre dieses Jahrhunderts diese Steuerform beherrschte. Aber auch in der deutschen Literatur wurden aus dem gleichen Grunde zahlreiche Schriftsteller als erbitterte Gegner des Progressionsgedankens auf den Plan gerufen, z. B. Gentz, Eisenhart, Umpfenbach, Gneist.

Ohne auf Einzelheiten ausführlicher einzugehen, wird man dann feststellen können, daß der Grundsatz der Steuerprogression sich in den letzten Jahrzehnten dieses Jahrhunderts bis zum Aus-

bruch des Weltkrieges in den verschiedenen Steuersystemen fast aller Staaten durchsetzte und ein Wesenselement der Besteuerung überhaupt wurde. Bewegten sich jedoch die progressiven Steuersätze bei dem damaligen verhältnismäßig niedrigen Finanzbedarf innerhalb sehr mäßiger Grenzen, so gelangte das Progressionsprinzip während des Krieges anbetrachts der gesteigerten Finanzbedürfnisse zum Zwecke der Kriegsfinanzierung und infolge der wachsenden Ausdehnung der öffentlichen Tätigkeit in der Nachkriegszeit zu einer erhöhten Bedeutung — und dürfte heute in den einzelnen Steuersystemen wohl sämtlicher Kulturstaaten nicht mehr zu missen sein. Es wäre nur darauf hinzuweisen, daß in der Gegenwart fast alle Staaten, welche eine Einkommensteuer besitzen, zur Progression übergegangen sind, sei es, daß sie zu den proportionalen Sätzen der in sogenannte Schedulen zerlegten Grundeinkommensteuer eine Übersteuer mit starker Progression gefügt haben, oder sei es, daß sie von vornherein progressiv ausgestaltete Einkommensteuern kennen.

Mit dieser Feststellung soll indes keineswegs der Anschein erweckt werden, als ob das Problem der Steuerprogression in seiner Bedeutung für die Frage der steuerlichen Lastenverteilung damit erschöpft wäre. Die Erkenntnis, daß die Rechtfertigung der Besteuerung immer wieder in anderer Weise vertreten worden ist, woraus sich dann entsprechende Folgerungen für das Maß der Besteuerung und ihre Verteilung ergaben, die verschiedene Stellungnahme der Wissenschaft zu den fundamentalsten Besteuerungsgrundsätzen, ihre Entwicklung und heutiger Stand müssen vielmehr den Versuch einer dogmengeschichtlichen Darstellung lohnend erscheinen lassen. Im Rahmen des vorliegenden Teildrucks kann jedoch nicht erschöpfend zu allen diesen Fragen Stellung genommen werden. Aus diesem Grunde sei eine Einengung dahingehend vorgenommen, lediglich die Entwicklung der Lehre von der Steuerprogression als Bestandteil der Grundsätze der Besteuerung, und zwar unter dem Gesichtspunkte, ob mit ihrer Hilfe eine gerechte Verteilung steuerlicher Lasten bewirkt werden kann, in den Vordergrund der folgenden Betrachtung zu stellen. Auf die Frage nach dem Zweck, den Funktionen und der Rechtfertigung der Steuer wird dabei bewußt nicht eingegangen.

Konnte eingangs darauf hingewiesen werden, daß grundsätzliche Bedenken gegen die Berechtigung der Steuerprogression heute in ernsthafter Weise kaum noch erhoben werden, so mußte das verschärfte Ausmaß der Besteuerung unter starker Erhöhung der progressiven Steuersätze in den letzten Jahren sowie die verschiedenen zusätzlichen Sonderbelastungen des Einkommens (Reichsnotopfer, Ledigen-, Bürger-, Krisensteuer) einen entschiedenen Widerstand gegen die Finanzpolitik und die dominierende Stellung der Steuerprogression in dem heutigen Steuersystem auslösen. Die Begrenzung des Themas bedingt jedoch,

daß Versuche und Reformvorschläge einiger Schriftsteller in der Gegenwart (Spengler, W. Funk, Valentinus, K. Mann, Schumpeter, Stolper), das bestehende Steuersystem und im Zusammenhange damit die Frage der steuerlichen Lastenverteilung in der Form einer Verlagerung des Steuerdrucks nach der indirekten Seite, und zwar durch Ausbau eines hohen Verbrauchsteuersystems unter gleichzeitiger Senkung der progressiven Steuersätze bei den Besitzsteuern, die im übrigen allgemein als überspannt bezeichnet werden, nicht kritisch gewürdigt werden können.[3] Inwieweit sich hier Übereinstimmungen oder Berührungspunkte mit der wirtschaftlichen Steuertheorie zeigen, die unter Ablehnung des ethischen Motivs in der Steuerlehre den Vorgang der Besteuerung als ein Wirtschaftsproblem ansieht und an Stelle der gerechten eine ökonomische Ausgestaltung der Steuer fordert, kann innerhalb dieses Auszuges nicht nachgewiesen werden. Gemeinsames Merkmal ist, ohne eine Kritik an diesen Ausführungen üben zu wollen, die Argumentation, daß das wichtigste Problem heute eine vermehrte Kapitalbildung sei und daß die Steuergesetzgebung diese auch berücksichtigen und ermöglichen müsse, eine Forderung, die von anderen Finanztheoretikern gleichfalls betont wird. Man weist dann darauf hin, daß gerade die höheren Einkommen eine größere Quote kapitalisieren könnten als die kleinsten Einkommen, daß eine Besteuerung, welche die großen Einkommen nicht schonlich behandle, zur Verminderung der Kapitalbildung, damit zum Niedergange der Volkswirtschaft und schließlich zur Schädigung der arbeitenden Klassen unfehlbar die Ursache setze. Auf Grund derartiger Erwägungen glauben namentlich die Vertreter der Wirtschaft die Notwendigkeit einer Senkung der progressiven Steuersätze bei den Besitzsteuern hinreichend bewiesen zu haben, wogegen einzelne Vertreter der wirtschaftlichen Steuertheorie zu ihrer Beweisführung sogar die Wertlehre heranziehen und mit ihrer Hilfe den Nachweis einer Begrenzung der Progression und eines Progressionsendes zu erbringen versuchen.

Wenn nach diesen einleitenden Betrachtungen in den folgenden Ausführungen auf das Problem der Verteilung der Steuerlast näher einzugehen sein wird, so muß an dieser Stelle ausdrücklich darauf hingewiesen werden, daß die Frage der Steuerverteilung in den verschiedenen Theorien im Rahmen eines begrenzten Auszuges nicht mit aller Ausführlichkeit behandelt werden kann. Ganz allgemein wäre noch vorauszuschicken, daß Untersuchungen nach dem Maße der steuerlichen Lastenverteilung auf die Einzelnen früher und eingehender angestellt wurden als Erörterungen des allgemeinen Ausmaßes der Besteuerung, Untersuchungen, die gerade für die Frage einer ideal-

[3] Vgl. hierzu: Der Finanzausgleich im Deutschen Reich, in Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 16, 1931, S. 115ff.

typischen Gestaltung der Steuer sowie der Progression von erheblicher Bedeutung sind, im Rahmen des vorliegenden Teildruckes jedoch nicht berücksichtigt werden können. Ritschl sucht diese Erscheinung damit zu erklären, daß die Besteuerung zuerst allgemein als ein Problem der Gerechtigkeit angesehen wurde, und zwar der austeilenden, alle Einzelheiten nach einem gleichen Maßstabe behandelnden Gerechtigkeit. So könne zwar festgestellt werden, daß das Bewußtsein, daß die Einrichtung des Steuerwesens insbesondere die Verteilung der Steuerlast der Beurteilung vom Standpunkte der Gerechtigkeit unterliege, schon bei den Schriftstellern des 17. und 18. Jahrhunderts vollständig ausgebildet ist, weniger ausgebildet dagegen die Vorstellungen sind, wie sich die Anforderungen der Gerechtigkeit zu den Forderungen des staatlichen, insbesondere des finanziellen Interesses, zu verhalten habe. Die Frage nach dem Ausmaß der Besteuerung konnte dabei so lange nicht aufkommen, als man den Maßstab der Steuerverteilung auf die einzelnen in ihrer vermeintlichen Bevorteilung durch die mit ihrer Steuerleistung hergestellte Staatsleistung sah.[4]

I. Teil.

Die Interessentheorie und ihr Verhalten zur Progression.

Von den Anhängern der alten Staatsvertragstheorie (Hobbes, Grotius), wird zuerst die Ansicht vertreten, daß eine Besteuerung dann dem Prinzip der Gerechtigkeit entspreche, wenn ein jeder nach dem Nutzen oder Vorteil, den er vom Staate empfängt (Hobbes), oder wenn er nach den Aufwendungen, die er und seine Wirtschaftsführung verursacht, besteuert werde. Für die Einrichtung der Steuer, die als Tausch oder Preis von Diensten aufgefaßt wurde, ergab sich hieraus die Folgerung, daß die Steuerlast dem einzelnen lediglich im Verhältnis seines Interesses oder seiner objektiven Bevorteilung durch die Gesamtheitsleistungen (théorie de la valeur du service), oder aber nach den Kosten der Dienstleistungen, die hierdurch dem Staat im Interesse des einzelnen entstanden sind (théorie du côut du service), zu bemessen sei. Man nennt diesen Besteuerungsmaßstab das Aequivalenz-, auch Genuß-, Gebühren-, Interessenprinzip, théorie de l'échange, théorie de jouissance in Frankreich. Im

[4] Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, 1925, S. 158.

[5] L'impôt est le prix d'achat de la paix et doit être basé sur les avantages qui en découlent; c'est aussi le salaire dû aux détenteurs de la force publique pour la défense des commerces et emplois des individus; il n'y a égalité fiscale que s'il y a proportion égale entre les charges imposées aux sujets et les bénéfices qu'ils tirent de l'Etat. Zit. nach Suret, Théorie de l'impôt progressif, 1909, S. 61.

Rahmen dieser Abhandlung dürfte nicht so sehr die Begründung und Rechtfertigung dieser Theorie interessieren,[6] als vielmehr die Stellungnahme zu der Form der steuerlichen Lastenverteilung, ob Proportion oder Progression. Wenn im allgemeinen auch festgestellt werden kann, daß die Vertreter dieser Theorie in der Mehrzahl eine proportionale Steuer zu rechtfertigen suchen — auf diese Autoren wird bewußt nicht eingegangen —, so findet man doch auch Ansichten anderer, die wieder eine progressive oder regressive Besteuerung für wünschenswert halten.

1. Begründung der Regression nach dem Vorteilsprinzip.

Betrachtet man zunächst die Vertreter jener Anschauung, die das Maß der objektiven Bevorteilung zum Ausgangspunkt der steuerlichen Lastenverteilung nehmen, so wird hier die vielleicht unbewußte Forderung nach einer Regression vertreten. Der Grundgedanke ist hierbei der, daß man sich die Summe der staatlichen Dienstleistungen zerlegt denkt, einmal in den Schutz der Person und des Lebens, und dann in den Schutz des Einkommens und Vermögens. So will z. B. v. Pufendorf für den Schutz der Person eine allgemeine gleiche Kopfsteuer eingeführt wissen, für den Schutz des Einkommens und Vermögens dagegen eine proportionale Steuer. Das Bild der Gesamtbelastung muß dann, wie aus untenstehender Tabelle zu ersehen ist, eine Regression ergeben.[7] Die gleiche Ansicht wie Pufendorf wird dann auch von Hock, E. Dupont, Batbie und H. Spencer[8] vertreten.

---

[6] Jakob, Die Staatsfinanzwissenschaft, 1837, § 178, S. 112. „Es ist der Gerechtigkeit gemäß, daß derjenige die Kosten einer Tätigkeit oder Anstalt trage, der davon zu seinem Vorteil Gebrauch macht, oder der durch sein Verhalten zu ihrer Ausübung oder Errichtung Veranlassung gibt ..." I. F. E. Lotz, Handb. der Staatswirtschaftslehre. 1832, § 131. „Nach den Gesetzen des Rechts möchte es das Kürzeste sein, den öffentlichen Bedarf auf jeden einzelnen Abgabepflichtigen nach den Verhältnissen zu verteilen, in welchen er an den Vorteilen des bürgerlichen Lebens Anteil nimmt."

[7] Tab. 1. Beispiel einer regressiven Besteuerung nach dem Vorteilsprinzip. Zit. nach Suret, a. a. O., S. 137.

...mmen	Proportionaler Steuersatz	Steuerbetrag	Kopfsteuer	Gesamtsteuerbetrag	Steuersatz v. H.
1000	10%	100	100	200	20,—
2000	10%	200	100	300	15,—
3000	10%	300	100	400	13,—
4000	10%	400	100	500	12,5
5000	10%	500	100	600	12,—

[8] Suret, a. a. O., S. 138/39. Hierzu auch R. Meyer, die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft, 1884, S. 115. v. Hock fordert: 1. Kopfsteuer für den Schutz der Person, 2. Proportionalsteuer für den Schutz des Vermögens, 3. Sondersteuern für Sonderleistungen.

Auf die Einwände, die gegen eine gleichmäßige Bewertung der Vorteile erhoben werden, kann nicht näher eingegangen werden, es sei lediglich die Ansicht Roschers erwähnt, daß nämlich des Rechtsschutzes und der Staatshilfe gerade die Armen am meisten bedürfen, die Reichen sich weit eher durch eigene Macht schützen können.[9]

2. Die Freistellung eines Existenzminimums.

Von anderen Autoren wird dann die Ansicht vertreten, daß ein bestimmter Teil des Einkommens frei bleiben müsse und nur der überschießende Teil proportional besteuert werden sollte. Man mochte wohl bei dieser Begründung im allgemeinen von der Auffassung ausgegangen sein, daß ein gewisser Teil des Einkommens für die Beschaffung der notwendigsten Lebensbedürfnisse Verwendung finde, und somit billigerweise steuerfrei bleiben müsse, weil sonst jemand, dessen Einnahmen gerade nur zur Deckung des lebensnotwendigsten Bedarfes ausreichen, hungern müsse. Dieser Gedanke, der sich dann später in der sogenannten Reineinkommenstheorie findet, ist schon früh bei Forbonnais zum Ausdruck gekommen, der betont, daß für diejenigen die Leistungen des Staates, die im Schutze des persönlichen Eigentums bestehen, bedeutungslos seien, die nicht mehr haben, als zur Erhaltung der Existenz notwendig sei.[10] In der englischen Literatur ist diese Ansicht von James Steuart in entschiedener Weise vertreten worden, der wiederholt darauf hinwies, daß nur der das physische Existenzminimum überschreitende Teil des Einkommens der Besteuerung unterliegen könne, weil sonst den Untertanen die Erhaltung ihres nackten Lebens unmöglich gemacht würde.[11]

Ganz besonders hat aber die Anschauung der Freilassung eines Existenzminimums bei den deutschen Autoren Anklang gefunden, die lediglich das sogenannte Reineinkommen der Belastung zugrunde legen und dieses mit einem proportionalen Steuersatz treffen wollen. Aus ihrer großen Zahl seien hier nur einige angeführt:

B e h r glaubt, daß man nur im Reinertrag des Vermögens einen Maßstab für den Vorteil des Einzelnen an den Leistungen des Staates sehen könne.[12]

F u l d a stellt als erste Steuerregel den Grundsatz auf, daß jede Steuer aus dem reinen Einkommen bezahlt werden solle. Im Anschluß hieran verlangt er dann in seiner zweiten Steuerregel, daß die Verteilung einer Steuer auf die Steuerpflichtigen nach Maßgabe der reinen Erträge mit möglichster Gleichheit zu

---

[9] Roscher, System der Finanzwissenschaft, 4. Aufl. 1894, S. 191.
[10] Forbonnais, Principes économiques, zitiert n. Suret, a. a. O., S. 159.
[11] James Steuart, Political economy, 1767, V. 12. Zit. n. Suret, a. a. O., S. 159.
[12] Behr, Die Lehre von der Wirtschaft des Staates, 1882, S. 96.

erfolgen habe,[13] was auf die Forderung einer proportionalen Besteuerung des Reineinkommens hinausläuft.

Die gleiche Ansicht finden wir dann auch bei Jakob, I. F. E. Lotz, Malchus, Murhard, Biersack, v. Graffenried u. a.[14]

3. Die Begründung der Progression nach dem Vorteilsprinzip.

Aber auch der Gedanke, daß eine progressive Steuer der Gerechtigkeit am besten entspreche, ist bei dieser Theorie vertreten, und zwar wird eine stärkere Belastung der größeren Einkommen insofern gefordert, als sie an den Dienstleistungen des Staates in erhöhtem Maße teilnehmen.

In Parallele zu Garnier[15] sei hier die Ansicht Eisenharts angeführt, der betont, daß der Vorteil, den ein jeder von den öffentlichen Anstalten hat oder aber haben kann, nicht bloß einfach mit seinem Einkommen zunimmt, sondern in zusammengesetzten Sätzen, in einer geometrischen Progression steigt.[16]

Ein Befürworter der Progression ist auch Judeich, und zwar mit der Begründung, daß der Staat eine Menge Vorteile bietet, welche zwar von allen Untertanen benützt werden dürfen, die aber nur von den Wohlhabenden benützt werden können. Es wäre daher ungerecht, den weniger Bemittelten in einem gleichen Verhältnis zu besteuern, da er nicht imstande ist, im gleichen Verhältnisse die Einrichtungen des Staates zu gebrauchen.[17]

Warm befürwortet wird auch die progressive Einkommensteuer, und zwar mit recht ausgiebiger Progression von Hirth aus einem doppelten Grunde: Da der Staat mehr Anrecht auf mühelos Erworbenes als auf die Früchte harter Arbeit habe; da der Genuß des Besitzes nur durch die staatserhaltende Kraft der Gesamtheit möglich und es daher vollkommen gerecht sei, wenn der Staat seinen Anteil aus dem Gewinn seiner Angehörigen nach dem Interesse bemißt, welches die letzteren an der Aufrechterhaltung der staatlichen Ordnung haben, dieses Interesse aber mit der Höhe der schutzbedürftigen Vermögensobjekte progressiv wachse. Zweitens: Sozialer Gesichtspunkt.[18]

---

[13] Fulda, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1827, § 140, S. 151.

[14] Hierzu vgl. Suret, a. a. O., S. 159ff.

[15] Joseph Garnier, Traité de finances, 1858. „Les citoyens profitent des avantages sociaux plus qu'en proportion de leur avoir dans la société et il résulte qu'ils doivent contribuer dans une proportion plus forte, à mesure qu'ils sont sur en échelon plus élevé de l'échelle sociale. Leur situation est telle qu'ils peuvent participer à une grande quantité de jouissances variées ... aux quelles les gens sans fortune ... ne peuvent prendre part." Zit. n. Suret, a. a. O., S. 164.

[16] Eisenhart, Philosophie des Staates, 1844, II., S. 197. Eisenhart gibt jedoch in einer späteren Schrift: Die Kunst der Besteuerung, 1868, diese Stellungnahme auf, fordert eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Progression verwirft er als Karikatur der Einkommensteuer.

[17] Judeich, Die Rentensteuer im Königreich Sachsen, 1857, S. 111/12.

[18] R. Meyer, a. a. O., S. 149.

4. Regressive Besteuerung zufolge des Kostenprinzips.

Hinsichtlich des Grundsatzes, daß ein jeder für die um seinetwillen vom Staate getragenen Kosten aufzukommen habe, wäre zu bemerken, daß der Ansicht von Roscher durchaus beigestimmt werden muß, daß nämlich dieses Prinzip bei strenger Durchführung den Erfolg haben würde, den Ärmeren verhältnismäßig, vielleicht sogar absolut schwerer zu belasten.[19]

Zu demselben Ergebnis kommt Rambaud, der die Dienstleistungen des Staates in drei Gruppen einteilt:

1. Verteidigung und Vertretung des Staates,
2. Schutz der Erwerbstätigkeit und des Vermögens,
3. Aufgabe der Erziehung u. a.

Hinsichtlich der Verteilung der Steuerlast gemäß der verursachten Kosten würde sich dann ergeben, daß diese

für 1. gleichmäßig,

für 2. proportional dem Einkommen und Vermögen, und

für 3. umgekehrt proportional dem Einkommen und Vermögen zu verteilen wären.[20]

5. Progressive Besteuerung zufolge des Kostenprinzips.

Sismondi stellt die in der Literatur vereinzelt dastehende Behauptung auf, daß die Staatsausgaben in der Hauptsache dem Schutze der Reichen gegen die Angriffe der Armen dienen und gelangt so zu der Forderung einer progressiven Besteuerung.[21]

6. Allgemeine Kritik dieses Prinzips.

Versucht man die vorstehenden Ausführungen kurz zu einem Ergebnis zusammenzufassen, so muß zuerst festgestellt werden, daß die Ansichten der verschiedenen Autoren stark voneinander abweichen, daß als Ausgangspunkt für eine gerechte Verteilung der Steuerlast einmal die Vorteile, dann aber auch die Kosten dieser Vorteile angesehen werden. Es bedarf wohl kaum eines Hinweises, daß die Bemessung der Steuer nach den Kosten der Aufwendungen, die der Staat im Interesse der Individuen macht — ganz abgesehen von der Unmöglichkeit der Feststellung der Kosten verschiedener Dienstleistungen[22] —, zu einer stärkeren Belastung der Ärmeren führen müßte, besonders wenn man an die Zeit einer verstärkten Sozialpolitik denkt, gerade hier den ärmeren Bevölkerungsschichten Vorteile in erheblich erhöhtem Maße zukommen. Weiterhin wäre der Einwand zu erheben, daß eine exakte Feststellung und Vergleichung der den Einzelnen aus dem Staatsverbande entstehenden Vorteile praktisch un-

---

[19] Roscher, a. a. O., S. 191.

[20] Rambaud, De la proportionnalité ou de la progressivité de l'impôt, 1894. Zit. n. Suret, a. a. O., S. 181.

[21] Vgl. hierzu Suret, a. a. O., S. 192.

[22] Suret, a. a. O., S. 205.

möglich ist, so daß Lotz mit Recht darauf hingewiesen hat, daß der Grund, weshalb kein Staat sein Einnahmesystem in erster Linie auf dem Äquivalenzprinzip aufbauen konnte, ein praktisch-steuertechnischer sei. Die konsequente Durchführung des Äquivalenzprinzips in der Art, wie z. B. Bastiat es forderte, würde verlangen, daß man einen besonderen Steuerzettel für Rechtsschutz, Verteidigung, Unterricht, auswärtige und innere Politik dem Steuerzahler einhändigte. Ganz konsequent wäre aber das Prinzip nur dann durchgeführt, wenn man es dem Bürger, der mit den einzelnen Staatsleistungen nicht zufrieden ist, dann überließe, aus der Gemeinschaft der betreffenden Ausgaben auszuscheiden und dafür auch seinen Teil der Steuer dann zu verweigern.[23] Erscheint somit die Rechtfertigung einer progressiven Steuerbelastung bei jenen Vertretern des Äquivalenzprinzips, welche mit der Begründung, daß die Reichen an der Tätigkeit des Staates und den von diesem gebotenen Vorteilen mehr als im direkten Verhältnis ihres Reichtums ein Interesse hätten, äußerst zweifelhaft, so wäre schließlich doch die Frage aufzuwerfen, ob sich vom Standpunkte dieses Prinzips der Besteuerung der Weg aus dem Proportionalitätsgedanken zum Progressivgedanken nicht in anderer Weise finden lasse. Lotz glaubt, wenn der Gedanke betont wird, daß ein Minimum von Einkommen zur Bestreitung des nackten Daseins erforderlich ist und erst jenseits dieses Minimums ein freies Einkommen verfügbar ist, so ließe sich die Forderung ableiten, daß das Einkommen aller Steuerzahler überhaupt nicht zu belasten ist, soweit es sich über das gerade zur Bestreitung der Existenz Nötigste erhebt, daß also die relative Belastung des gesamten Einkommens steigen muß, je mehr es den Charakter des Überflusses annimmt.[24] Daß man bereits nahe daran war, durch Freistellung eines Existenzminimums zu einer derartigen indirekten Progression zu gelangen, ist bereits gezeigt worden.

Wenn auch das Äquivalenzprinzip aus der Finanzwissenschaft noch nicht verschwunden ist,[25] so muß, selbst wenn zugegeben werden muß, daß es im modernen Staatsleben immerhin von einiger Bedeutung ist, andererseits doch erkannt werden, daß die überwiegende Mehrheit in der Finanztheorie sich diesem Prinzip gegenüber ablehnend verhält, so daß auf Einzelheiten nicht

---

[23] Lotz, a. a. O., S. 324.

[24] Lotz, a. a. O., S. 330.

[25] Wicksell, Finanztheoretische Untersuchungen, 1896, S. 82ff. W. betont, weil die Besteuerung mehr oder weniger von den Beschlüssen der Volksvertretung abhänge und diese nichts anderes als Vertreter der Interessen der Steuerzahler sei, so werde die Besteuerung notwendigerweise auf eine solche nach dem Interesse hinauslaufen. Von der früheren Theorie unterscheidet sich W.'s Ansicht dadurch, daß die Steuer nicht nach dem Individualinteresse, sondern als Gruppenleistung auf Personen verteilt werden soll, die an den Staatsleistungen interessiert sind. — Tyska, a. a. O., S. 123, ist der Ansicht, daß das Interessenprinzip bei der Besteuerung von

näher eingegangen zu werden braucht. Es sei nur kurz erwähnt, daß der ganze Gedankengang jener Theorie auf einer falschen Voraussetzung, nämlich der Vertragstheorie beruht, gegen den sich bereits die konservative Schule, insbesondere A. Müller, Fichte, Hegel wandte. Das Interessenprinzip ist weiterhin auch aus dem Grunde unhaltbar, weil es zu einem gleichen Preise für die gleichen Staatsleistungen führen müßte, eine Abstufung der Steuerleistungen sich nur nach der Häufigkeit der Inanspruchnahme der Staatsleistungen vollziehen könnte.

II. Teil.

Die Assekuranztheorie und ihre Stellungnahme zur Progression.

Im Anschluß an die Äquivalenztheorie wäre nunmehr die Assekuranztheorie kurz zu streifen. Die Staatsleistungen werden hier als ein Schutzgewähren aufgefaßt, wofür dann der einzelne in der Form einer Steuer eine Art Versicherungsprämie zu zahlen hat. Der Vergleich der Steuer mit den unter Kaufleuten üblichen Assekuranzprämien findet sich zuerst bei Christian von Schlözer.[26] Auch hier muß vorausgeschickt werden, daß Einwendungen, welche gegen diese Theorie erhoben worden sind, im Rahmen dieser Untersuchung nur ein untergeordnetes Interesse beizubemessen ist,[27] so daß im Folgenden unmittelbar auf die Form der steuerlichen Lastenverteilung eingegangen werden kann.

Sieht man von der Begründung einer proportionalen Steuer bei einzelnen Schriftstellern ab, so wird von anderen wiederum die Ansicht vertreten, daß eine regressive Steuer allein dem Prinzip der Gerechtigkeit entsprechen müßte. So versucht z. B. Rößler, der jedoch die Assekuranztheorie als solche bekämpft und ablehnt, den Nachweis zu erbringen, daß die Kosten der Sicherung keineswegs im Verhältnis zu dem Werte des geschützten Gutes wachsen, das Verhältnis ist vielmehr wie bei dem Einkauf im großen. Die Leistungen werden hier billiger, je größer der Wert ist, den ein und derselbe Geschäftsakt umfaßt.[28]

Ausländern und Forensen Anwendung finden müßte. — E. Lindahl, a. a. O., S. 18. Nach der Herstellung der gerechten Einkommensordnung kommt das Interessenprinzip entweder nach dem Kostenprinzip, dem Prinzip der objektiven Vorteile oder dem Prinzip der Leistungsfähigkeit in Frage. Neuerdings erkennt L. auch die Möglichkeit des wirtschaftlichen Postulats an. Dies führt indes nach seiner Ansicht zu der Forderung der Gerechtigkeit in der Besteuerung. Vgl. hierzu: E. Lindahl, Einige strittige Fragen der Steuertheorie, in: Mayer, Wirtschaftstheorie, a. a. O., S. 282ff., und Lotz, a. a. O., S. 325.

[26] Ch. v. Schlözer, Anfangsgründe der Staatswirtschaft, II. 1805, S. 157.

[27] Vgl. hierzu die Kritik von Roscher, a. a. O., S. 224/25.

[28] Rößler, Gutachten über die Personalbesteuerung, 1873, S. 82.

Postine Smith unterscheidet bei der Staatstätigkeit im Interesse der Individuen einmal zwischen dem Schutz der Person und dann dem Schutz des Eigentums und Vermögens. Was den Schutz des Eigentums und Vermögens anbelangt, so erscheint ihm hier eine proportionale Steuer gerechtfertigt. Hinsichtlich des Schutzes der Person vor jeder Gefahr sei jedoch eine Bewertung unmöglich. Wenn es indes möglich wäre, eine solche vorzunehmen, dann würde zweifellos der Reiche bereit sein, eine Prämie über den Vermögenswert hinaus zu bezahlen.[29]

Eine andere Ansicht vertritt Fauveau, der, ohne den Gedankengang dieser Theorie anzunehmen, zu einer progressiven Steuer für den Vermögensschutz kommt.[30]

Ohne auf weitere Einzelheiten näher einzugehen, möge als Ergebnis der vorstehenden Untersuchungen lediglich festgestellt werden, daß die Assekuranztheorie gegenüber der Interessentheorie den Vorteil hat, daß sie die Steuerleistung ins Verhältnis zu dem Einkommen der Steuerpflichtigen zu setzen sucht und damit die Brücke bildet von dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Vorteil zu dem Prinzip der Steuerbemessung nach der Leistungsfähigkeit.

III. Teil.

Die Leistungsfähigkeits- und Opfertheorie.

In der neueren Steuerlehre wird die Steuerleistung nicht mehr als Entgelt für die Genüsse und Vorteile, die der einzelne vom Staate bezieht, auch nicht als Preis für den Schutz der Person und des Vermögens angesehen, sondern der Staat erscheint hier als die unentbehrlichste und höchste Form des gesellschaftlichen Zusammenlebens. Die Begründung der Steuer findet dann ihre Rechtfertigung in der Notwendigkeit der Existenz und der Entwicklung des Staates und der öffentlichen Wirtschaft. Was der Staat mit seinen Einrichtungen den einzelnen bietet, indem er die Entfaltung und Verwendung ihrer Kräfte und Fähigkeiten fördert, kommt der Idee nach allen in ununterscheidbarem Anteil zu; deshalb hat auch jeder die Pflicht, an der Unterhaltung des Staates sich zu beteiligen, ohne seine Leistungen mit dem Maße der besonderen Staatsvorteile zu vergleichen. Zu beachten hierbei ist, daß die Rechtfertigung der Steuer immer nur den Staat in einer bestimmten Gegebenheit und in dieser die Steuer als Institution, dagegen nicht in einer bestimmten Form im Auge hat.

---

[29] Vgl. hierzu Suret, a. a. O., S. 201.

[30] L'analyse mathématique prouve, que l'impôt doit croître plus rapidement que la valeur des biens assurés, mais moin rapidement que le carré de la valeur de ces biens. Zit. n. Suret, a. a. O., S. 201 und 333.

Hinsichtlich der Verteilung der Steuerlast kann heute der Maßstab der Leistungsfähigkeit und der Opfergleichheit[31] als herrschend angesehen werden, Grundsätze, die vor allem von der sozialpolitischen Richtung der deutschen Nationalökonomie, namentlich von Neumann und Wagner eingehend begründet wurden. Mit Recht führt A. Wagner aus, daß nach dem Grundsatze von Leistung und Gegenleistung eine Steuer weder begründet noch verteilt werden könne; denn „Interesse, Genuß, Vorteil der einzelnen sind nicht nur kein Rechtsgrund seiner Besteuerung, sondern auch kein allgemeiner Maßstab für seinen Anteil an der gesamten Steuerlast, weil sie teils fehlen und nur von einer Pflicht der einzelnen zu reden ist, teils unmeßbar sind und sich somit, auch wenn man wollte, gar nicht als Maßstab brauchen ließen. Demnach muß nach einem anderen Maßstabe gesucht werden und dieser kann für die Besteuerung im allgemeinen nur in der Leistungsfähigkeit des einzelnen liegen: ein Steuerprinzip, das mit Notwendigkeit aus der ökonomisch-technischen, kommunistischen Natur, zumal der modernen, entwickelten Zwangsgemeinschaft folgt: hier wird mit vereinten Kräften für Gemeinschaftszwecke gewirtschaftet, deren Wirkungen beim einzelnen unnachweisbar, unmeßbar und, soweit vorhanden, für die Frage der Steuerverteilung im allgemeinen — von Ausnahmen abgesehen — nicht zu berücksichtigen sind, weil eben die Erfüllung von Gemeinschaftszwecken als solcher die Ursache dieser Wirkungen ist. Vielmehr muß nach dieser Sachlage billigerweise jeder nach dem Maßstabe seiner Kräfte in Anspruch genommen werden."[32]

Diese beiden durchaus anzuerkennenden Grundsätze der Leistungsfähigkeit und Opfergleichheit, die, allgemein betrachtet, einmal als die positive, dann als die negative Seite ein und desselben Problems aufgefaßt werden können, besagen nun, daß die Steuer dem Steuerpflichtigen entweder gemäß seiner Leistungsfähigkeit zuzubemessen ist, daß also ein jeder nach Kräften zu den Kosten des Gemeinschaftslebens beizutragen hat, oder aber als Maßstab für die Verteilung der Steuerlast wird die Forderung der Opfergleichheit aufgestellt; zum Ausgangspunkt wird hier die Erkenntnis genommen, daß eine prozentuale Steuer vom Einkommen mit steigendem Einkommen ein immer geringeres Opfer für den Besteuerten bedeutet, daß die Beschwerde, der Druck, der Entgang von Genuß, die Empfindung der Last fortwährend kleiner werden, überhaupt, daß eine gleiche Steuersumme ein recht ungleiches Opfer bedeuten kann und man fordert nun, daß die Opfer gleich sein sollen.

---

[31] Suret, a. a. O., S. 209. Ces deux doctrines ont une même souche, l'une en représente le côté positif (facultés) l'autre le côté négatif (sacrifice).

[32] A. Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. 1890, Bd. 2, 2, S. 435.

1. Die Entwicklung der Leistungsfähigkeits- und Opfertheorie.

Da ich mich im Rahmen der vorliegenden Arbeit lediglich in großen Zügen der Entwicklung dieser Theorien zuwenden kann, so möge ganz allgemein vorausgeschickt werden, daß Anfänge zur Begründung der Leistungsfähigkeits- und Opfertheorie als eines gerechten Maßstabes der Steuerverteilung schon frühzeitig zu beachten sind. So deutet in Frankreich beispielsweise die Ansicht von Forbonnais, daß Gegenstand der Abgaben eine gerechte Verteilung der Staatstätigkeit auf jede Familie im Verhältnis ihrer Kräfte sei,[33] auf eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hin, während sich bei Montesquieu Anklänge an die Opfertheorie finden.

a) Die Entwicklung dieser Theorien in Deutschland.

In der deutschen Literatur findet man — von der Frühzeit abgesehen — eine Begründung der Opfertheorie bereits bei dem Brandenburgischen Rat Karl in der Forderung, daß nur bei einer Abstufung der Steuersätze nach Stand und Vermögen eine wirkliche Gleichheit in der Besteuerung im Sinne gleicher Beschwerde zu erreichen sei. Wenn nämlich alle den zehnten Teil ihrer Einkünfte zu zahlen hätten, würde der Reiche, der z. B. von 10 000 Gulden 1000 zu zahlen hätte, keine so schwere Last empfinden als derjenige, der von 100 Gulden 10 entrichtete und dadurch in dem beschränkt würde, was erforderlich wäre, sein Leben zu erhalten oder dieses bequem zu führen.[34]

In gleicher oder ähnlicher Richtung bewegen sich dann die Gedanken anderer Autoren, z. B. Scheidemantel, der den Grundsatz vertrat, daß ein jeder Bürger das gemeinschaftliche Wohlsein nach dem Maße seiner Kräfte fördern müsse, weshalb die bürgerlichen Abgaben von den jährlichen und ordentlichen Einkünften eines jeden Einwohners zu berechnen seien,[35] oder Struensee, der sich fragt, wo denn eigentlich die Gerechtigkeit bliebe, wenn man zwei Personen den Zehnten von ihren Einnahmen nehme und der eine 300, der andere aber 3 000 einzunehmen habe, ferner Wolf, v. Thiele, Umpfenbach u. a.[36]

Von den Schriftstellern des 19. Jahrhunderts sei zunächst Held erwähnt, der unter Ablehnung des Prinzips von Leistung und Gegenleistung, eine besonders eingehende Betrachtung der Lehre von der Gleichheit der Opfer widmet, und — mit Ausnahme der Freiheit des Existenzminimums — die Konsequenzen dieses Grundsatzes erkennt. Hinsichtlich der Verteilung der Steuerlast

[33] Vgl. hierzu Suret, a. a. O., S. 223/24.

[34] Karl, Traité de la richesse des princes et de leurs Etat et des moyens simples et naturels pour y parvenir, 1772. Zit. n. R. Meyer, a. a. O., S. 8.

[35] Scheidemantel, Staatsrecht nach der Vernunft und den Sitten der vornehmsten Völker betrachtet, Jena 1770, II. Bd., S. 265.

[36] v. Struensee, Abhandlungen über wichtige Gegenstände der Staatswirtschaft, 1800, Bd. I, S. 213.

bekämpft Held die Anwendung dieses Grundsatzes bei der Besteuerung der unteren Klassen, — das Einkommen bilde dort keinen Maßstab der Leistungsfähigkeit, — und zieht hier eine ganz leichte direkte Steuer neben den indirekten Steuern auf Brot, Fleisch und Salz vor. Die Identität des Grundsatzes der Leistungsfähigkeit und Opfergleichheit bezweifelt er stark, zumal ein positiver Beweis hierfür fehle, und durch wiederholte Behauptungen von der Richtigkeit des Prinzips nur scheinbar ersetzt werde. Diese ablehnende Haltung gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip findet seine Erklärung in der Stellungnahme zu den indirekten Steuern, die er in dem Steuersystem nicht missen will.[37]

Einen wesentlich anderen Standpunkt vertritt Schäffle, der, wie bereits kurz erwähnt, eine verhältnismäßige Deckung aller Bedarfe gefordert hatte. Eine verhältnismäßige Versorgung kann aber nach seiner Ansicht auf dem Wege der Besteuerung nur dann erfolgen, wenn alle leistungsfähigen Steuerkräfte herangezogen werden, und wenn jede derselben im Verhältnis ihrer wirklichen Leistungsfähigkeit getroffen wird. Den Begriff der Leistungsfähigkeit definiert er dahingehend, daß die wirkliche Leistungsfähigkeit eben der Ausdruck dafür ist, wieviel die steuerliche Privatwirtschaft zu der im Budgetabschiede bestimmten verhältnismäßigen Alimentation des Staates ablassen kann, ohne die verhältnismäßige Eigenversorgung zu verkümmern.[38] Indem er nun betont, daß die Steuerleistung nach der Leistungsfähigkeit und nur nach dieser zu bemessen ist, lehnt er damit keineswegs die Forderung der Opfergleichheit, der subjektiven Gleichheit der Empfindlichkeit der Steuerleistung ab; „denn derselbe Steuerertrag wird auf dem Boden dieses Belastungsprinzips mit dem Mindestmaße des Widerstandes der Steuerkräfte, mit dem Mindestmaße der politischen Unzufriedenheit des Volkes erreicht. Es muß sogar gewünscht werden, daß das Prinzip der Belastung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit möglichst bei allen Steuergattungen zur Geltung komme, was bis jetzt nirgends der Fall ist."[38]

Neumann, der bei der Rechtfertigung des Grundsatzes: Steuer nach der Steuerfähigkeit von einer kurzen Betrachtung des Wesens öffentlicher Aufgaben ausgeht, (wobei hier nur diejenigen interessieren, die im Wesen des Staates liegen), vertritt die Ansicht, daß der Maßstab der Leistungsfähigkeit erst durch die Berücksichtigung der auferlegten Opfer bestimmte Gestalt erhalte und so für das Steuerwesen brauchbar werde, und er fordert nun, daß zur Erfüllung der im Wesen des Staates gelegenen Aufgaben die einzelnen nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit beizutragen haben und zwar so, daß die einzelnen gemäß ihrer Steuerfähigkeit sich gleiche Opfer auferlegen.[39]

---

[37] Schäffle, Die Grundsätze der Steuerpolitik, 1880, S. 23.
[38] Schäffle, Die Steuern, Allgemeiner Teil, 1895, S. 279/80.
[39] Neumann, Progressive Einkommensteuer, 1874, S. 61ff.

Robert Meyer erörtert gleichfalls die Frage nach der Verbindung beider Grundsätze, der Leistungsfähigkeit wie der Opfergleichheit. Nach seiner Ansicht kann die Leistungsfähigkeit als die Gesamtheit der wirtschaftlichen Momente definiert werden, welche der Wirtschaft die Aufbringung der Steuern ermöglichen oder erleichtern.[40] Als das wirkliche Prinzip der Besteuerung ist aber die Gleichheit der Opfer anzusehen, jedoch kann man zu dieser Gleichheit nur durch eine Betrachtung der Leistungsfähigkeit gelangen. Meyer versucht dann zu einer besseren Begriffsbestimmung des „Opfers" zu gelangen und glaubt diese in der Erklärung zu finden, daß das Opfer nicht in der Intensität der infolge der Steuer unbefriedigt bleibenden Bedürfnisse, sondern in dem Maße zu erblicken ist, in welchem die durchschnittliche Intensität der letzten zur Befriedigung gelangenden Bedürfnisse infolge der Steuer erhöht wird.[41]

b) Die Entwicklung dieser Theorien im Auslande.

Von den ausländischen Schriftstellern, die sich bei der Frage der Verteilung der Steuerlast mit den Grundsätzen der Opfergleichheit und der Leistungsfähigkeit beschäftigten, sei zuerst der Engländer John Craig als ein Anhänger des Opferprinzips erwähnt.[42] Nach seiner Ansicht besteht die Wirkung der Steuerbeiträge für die Steuerzahler in dem Entzug einer Menge von Genüssen, und es erscheint ihm der Gerechtigkeit gemäß, diese in ein Verhältnis zu setzen zu der Menge der noch verbleibenden Genüsse. Die Wirkung der Steuer hinsichtlich der Genußentziehung kann nun eine verschiedene sein, indem teils notwendige, teils nützliche, teils überflüssige Bedürfnisse geschmälert oder entzogen werden können.

John Stuart Mill wirft zuerst die Frage auf, warum denn gerade bei der Besteuerung eine Gleichheit gefordert wird, und er beantwortet diese dahingehend, daß Gleichheit bei allen staatlichen Angelegenheiten die Grundbedingung sein sollte; denn ebenso wie der Staat keinen Unterschied nach Person oder Klassen bei Beschwerden oder Eingaben irgendwelcher Art, die sich gegen ihn richten, kennt, ebenso müssen auch die Steuern, — allerdings soweit als möglich, — mit dem gleichen Druck auf die Schultern aller Bürger verteilt werden. Die Gleichheit der Besteuerung muß auch zu einer Gleichheit der Opfer führen. Mill erkennt jedoch, daß der Besteuerungsmaßstab nach der Opfergleichheit niemals vollkommen sein kann: denn die erste Frage bei jeder praktischen Verwirklichung wäre die, was ist denn überhaupt unter Opfergleichheit zu verstehen.[43]

---

[40] R. Meyer, a. a. O., S. 311.
[41] R. Meyer, a. a. O., S. 332.
[42] John Craig, Elements of political science, 1848. Zitat n. Suret, a. a. O., S. 244.
[43] John Stuart Mill, Principles of political economy, 1862, 5. Aufl., Bd. II, 5, S. 382.

Seligman will als Besteuerungsmaßstab nur die Leistungsfähigkeit gelten lassen, den Grundsatz der Opfergleichheit lehnt er völlig ab.[44]

Von den ausländischen Schriftstellern sei schließlich noch auf die Ausführungen von Cohen Stuart, einem holländischen Vertreter der Opfertheorie, eingegangen, dessen Untersuchungen insbesondere deshalb interessieren, weil hier der Versuch unternommen wird, im Anschluß an die Werttheorie von Bernoulli auf Grund mathematischer Erwägungen zu einer idealen Lösung des Progressionsproblems und zu einem Formeltarif, auf den allerdings hier nicht näher eingegangen werden kann, zu gelangen.[45]

Stuart nimmt eine Analyse der subjektiven Wirkungen der Steuer vor und unterscheidet:

1. Das Geldopfer,
2. das Opfer der dem Steuerbetrag (Geldopfer) entsprechenden Genüsse,
3. das Opfer, das in dem Verhältnis besteht zwischen den (durch den Steuerbetrag) gekürzten Genüssen und den Genüssen, über die der Steuerpflichtige noch verfügen kann (Opfer im eigentlichen Sinne),
4. die erzielte moralische Wirkung oder den Unwillen.

Mit dem letzten Moment habe die politische Ökonomie nichts zu tun. Die Gleichheit der Geldopfer bedeutet, genau ausgedrückt, daß einem jeden die gleiche Summe Geldes entzogen wird, Opfergleichheit der Genüsse, daß allen die Befriedigung gleicher Genüsse entzogen wird, Gleichheit der Opfer, daß ein jeder einen solchen Steuerbetrag zu entrichten hat, daß der Gesamtgenuß aller in einem gleichen Verhältnis gekürzt wird. Soll nun die Steuer gerecht sein, so muß sie folgendermaßen beschaffen sein: Sie muß die einzelnen dergestalt treffen, daß die Summe der von ihr entzogenen Genüsse proportional ist der Gesamtsumme der Genüsse, die ihnen ihre wirtschaftliche Lage erlaubt, jedoch ist ein Existenzminimum freizustellen. Es wird sich nun um die Feststellung handeln, welche relativen Prozentsätze man bei den einzelnen mit ihren verschiedenen Einkommen abziehen muß, um das Opfer für alle gleichmäßig zu gestalten; oder mathematisch ausgedrückt, es ist eine algebraische Gleichung zu finden, welche die Beziehung zwischen drei bestehenden veränderlichen Größen angibt: Den Prozentsatz der Genüsse, den Prozentsatz des Steuerbetrages und das Einkommen. Diese Gleichung wird von der Beziehung abhängen, die zwischen dem Einkommen und dem erwarteten Genuß (Grenznutzen) besteht. Eine Genußerweiterung (Genußerhöhung oder Genußvermehrung) ermöglicht durch den

[44] Seligman, Progressive taxation in theory and practice, 1894, S. 190.
[45] Cohen Stuart, Bijdrage tot de theorie der inkomstenbelasting, 1889, S. 38ff.

Zuwachs eines bestimmten Einkommens, hängt nun von der Größe dieses Wachstums einerseits und dem Grenznutzen dieser Menge andererseits ab. Der von einem Teile des Einkommens gewährte Genuß wird nach ihm als das Produkt dieser Größe von dem Grenznutzen dieses bestimmten Teils aufgefaßt. (Also das Produkt zweier Faktoren: Einkommen mal Grenznutzen.) Dieses ändert sich nun mit den verschiedenen Einkommen, und die Kurve, welche diese Veränderung anzeigt, ist die Genußkurve. Sobald man diese kennt, kann man mittels Gleichungen die Beziehungen zwischen dem Einkommen, dem Prozentsatz der Genüsse und dem Prozentsatz des Steuerbetrages ausrechnen. Doch dürfte eine genaue Erfassung schwer sein, da die Kurve von objektiven und subjektiven Momenten beeinflußt wird, die meistens nicht genau gemessen werden können, und es ist weiterhin unmöglich, eine solche Kurve für alle Personen, alle Zeiten und alle Orte aufzustellen; und dennoch, auf dem Wege von Abstraktionen kann man zu einem solchen Ergebnis gelangen, und zwar für einen bestimmten Anwendungsfall (nach Land und Zeit bestimmt). Da man im übrigen nicht alle individuellen Momente hierbei berücksichtigen kann, so wird man zweckmäßig von Durchschnittsgrößen ausgehen müssen.[46]

2. Kritische Betrachtung der Opfer- und Leistungsfähigkeitstheorie.

Aus den bisherigen Ausführungen war zu ersehen, daß einmal die Grundsätze der Leistungsfähigkeit und der Opfergleichheit heute als die herrschenden angesehen werden können, daß aber andererseits die Ansichten über die einzelnen Begriffe zum Teil stark voneinander abweichen. Es wurde des weiteren erwähnt, daß man beide Grundsätze als ein und dieselbe Seite des nämlichen Problems hinzustellen versuchte, daß man dann eine Synthese beider Begriffe vorzunehmen sich bemühte, indem man die Leistungsfähigkeit nicht allein in dem Einkommen begründet wissen will, sondern auch noch die subjektiven Beschwerden, die durch einen Einkommensentzug dem einzelnen auferlegt werden und einen Verzicht auf Genüsse bewirken, bei der Bestimmung der Leistungsfähigkeit berücksichtigen will. (Auch A. Wagner verbindet beide Begriffe.) Wenn sodann festgestellt werden wird, daß eine exakte Begriffsbestimmung der Leistungsfähigkeit als ein schwer zu lösendes Problem angesehen werden kann — es sei hier nur kurz an die jüngsten Versuche einer konkreten Abgrenzung dieses Begriffes bei der Frage der Leistungsfähigkeit Deutschlands im Zusammenhange mit den Reparationsleistungen hingewiesen —, so wird man, obgleich dieser Gedanke in der Literatur verhältnismäßig wenig

[46] Vgl. hierzu Suret, a. a. O., S. 257/59.

Anhänger findet, doch zu dem Ergebnis gelangen müssen, daß der Versuch einer Feststellung der Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung zweier Momente an und für sich wird als relativ brauchbar bezeichnet werden können. Aber auch die Auffassung der Steuer als ein Opfer für den Steuerpflichtigen ist verschieden vertreten worden, sei es, daß einmal die Intensität der infolge der Steuer nicht zur Befriedigung gelangenden Bedürfnisse zum Ausgangspunkt für eine solche Betrachtung genommen wird, oder aber sei es, daß man von der Intensität der letzten Bedürfnisse ausging, die nach der Steuerentrichtung noch befriedigt werden können (R. Meyer, E. Sax).

Auf der anderen Seite wird aber namentlich von den holländischen neueren Autoren das Opferprinzip in dem Sinne aufgefaßt, daß ein jeder von der ihm möglichen Genußsumme eine gleiche Quote (sacrifice égal) abgeben sollte, was unter sonst gleichbleibenden Umständen eine weit stärkere Progression bedingen würde, wie die Forderung eines für alle verhältnismäßig gleichen Opfers (sacrifice proportionnel). Hierbei wäre noch zu bemerken, daß Cohen Stuart den zweiten Begriff vorzieht, um Zweideutigkeiten zu vermeiden.[47]

Auch hinsichtlich des Begriffes der Leistungsfähigkeit herrscht in der Literatur keine Einstimmigkeit. Zu beachten hierbei ist, daß die Besteuerung zufolge dieses Grundsatzes, daß nämlich ein jeder nach Kräften zu den Kosten des Gemeinschaftslebens beizutragen habe, zunächst nur die allgemeine Richtung bezeichnet, keinen Maßstab für die Verteilung der Steuerlast gibt.[48] Hinzu kommt, daß es an einer klaren Begriffsbestimmung der Leistungsfähigkeit fehlte, eine Tatsache, auf die schon R. Meyer hinwies.[49] So erblickt z. B. Seeger die Beitragsfähigkeit in dem Verhältnis des jährlichen reinen Einkommens des Steuerpflichtigen und seiner wesentlichen Bedürfnisse, während Schäffle, wie schon erwähnt, die Leistungsfähigkeit bestimmt als den Ausdruck dafür, wieviel eine steuerpflichtige Privatwirtschaft zu der im Budgetabschiede bestimmten verhältnismäßigen Alimentation des Staates ablassen kann, ohne die verhältnismäßige Eigenversorgung zu verkümmern. Nach Seeger würde somit der Begriff der Leistungsfähigkeit dahin zu bestimmen sein, daß man hierunter die Differenz zwischen dem Gesamteinkommen und dem Teile des Einkommens zu verstehen hätte, der zur Befriedigung der absolut notwendigen Bedürfnisse verwendet werden muß. Diese

---

[47] Suret, a. a. O., S. 262. „Il faut remarquer à ce sujet, que M. M. Pierson, Linden, Stuart, par exemple, emploient à plusieurs reprises l'expression „sacrifice égal" dans le sens de „sacrifice proportionnel", ce qui n'est pas sans causer, très souvent, quelque confusion; .... Aussi Cohen Stuart... a-t-il raison de préférer la deuxième expression, pour éviter, dit — il, toute ambiquité."

[48] Eheberg, a. a. O., S. 192.

[49] R. Meyer, a. a. O., S. 182/83.

Differenz — Gesamteinkommen minus gebundenem Einkommen — bezeichnet dann das freie Einkommen, welches in dieser Begrenzung gleichzeitig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit genau bestimmt, anderenfalls würde es sich um eine Besteuerung über die Kräfte handeln. Diesen Begriff der Leistungsfähigkeit legte jedoch die Steuerlehre nicht zugrunde, sondern man erblickte zunächst die Leistungsfähigkeit in der Größe des gesamten Gütervorrats oder Einkommens (Smith, Walker, Sparre). Wenn man nämlich die Steuer nach der Beitragsfähigkeit erhoben hätte, so daß nun kein Einkommen geringerer Leistungsfähigkeit vor dem höherer Steuerkraft betroffen worden wäre, dann hätte diese Art der Steuerzumessung dem Grundsatz der Allgemeinheit widersprochen, indem ja nicht alle Steuern zahlen mußten. Nachdem man aber die Allgemeinheit der Steuern, die zur Verwirklichung der Gerechtigkeit gefordert wurde, verlangt hatte, ergab sich nunmehr, nachdem man festgesetzt hatte, daß alle Steuern zahlen müßten, die Forderung, daß der einzelne nach seiner Leistungsfähigkeit steuern müsse, was jedoch auf eine Besteuerung im Verhältnis zur Leistungsfähigkeit hinauslief. Hatte die Verwirklichung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung zwangsläufig zur Beseitigung aller oder fast aller Steuerfreiheiten führen müssen, wurden also namentlich die Ärmsten nicht nur durch die Besteuerung des lebensnotwendigsten Bedarfs mittels indirekter Steuern, sondern auch noch durch direkte Steuern hart getroffen, so mußte die Erkenntnis bald zu Abweichungen von dieser Art der Einkommenbesteuerung führen, indem jetzt die Steuerfreiheit des Existenzminimums gefordert und begründet wird.[50] Allmählich hat sich dann aus diesen Ansichten die Reineinkommenbesteuerung als Folgerung aus dem Prinzip der Leistungsfähigkeit entwickelt (Jakob, Rau, Umpfenbach, Eisenhart, Rößler),[51] indem nur noch das reine Einkommen als Grundlage der Leistungsfähigkeit anerkannt wurde.[52] Auch hier vollzog sich die Besteuerung im Verhältnis zur Leistungsfähigkeit, die nunmehr sich auf das freie Einkommen gründete, das man als reines Einkommen auffaßte und das mit einem gleichen Anteilsatze besteuert wurde. Indem schließlich das freie Einkommen als Grundlage der Leistungsfähigkeit nicht mehr empfunden wurde, indem der Begriff der Leistungsfähigkeit sich auf einem Anteilsatze am freien Einkommen einengte, wird schließlich dieses Verhältnis selber zum Inhalt des Begriffes der Leistungsfähigkeit, erfährt so seine heutige Gestaltung; denn

---

[50] R. Meyer, a. a. O., S. 181.

[51] R. Meyer, a. a. O., S. 181.

[52] Die Bedürfnisse des Abgabepflichtigen müssen vollständig gedeckt sein, ehe von einem reinen Einkommen die Rede sein und ehe ihm eine Steuerquote zugeschrieben werden kann; und zwar ganz vollständig nach der gewöhnlichen Lebensweise der Angehörigen seines Standes. Vgl. hierzu R. Meyer, a. a. O., S. 31.

da der Nachweis geführt wird, die Leistungsfähigkeit wachse mit steigendem Einkommen schneller als das Einkommen, so ist die Voraussetzung hierfür, daß die Leistungsfähigkeit nur einen Anteil an jeder Staffel des freien Einkommens darstellt; d. h. unter dem heutigen Begriff der Leistungsfähigkeit ist die Summe der bei jeder Staffel des wachsenden Einkommens, entsprechend der Verwendung für unwichtigere Bedürfnisse, steigenden Anteile zu verstehen, die dem Staate geleistet werden können.[53]

Wenn nun die Opfer- und Leistungsfähigkeitstheorie heute als die herrschenden anerkannt werden, so darf indes keineswegs übersehen werden, daß dieser Richtung auch zahlreiche Gegner entstanden sind, und es dürfte immerhin von Interesse sein, wenigstens einige von diesen Gegenmeinungen kurz zu streifen.

Faucher erhebt z. B. gegen die Leistungsfähigkeitstheorie den Einwand, daß dieser Besteuerungsgrundsatz der kommunistischen Praxis entspreche, die auch das Vermögen deshalb bestrafen, weil es eben da ist, ein Gedanke, den auch in ähnlicher Form Gandillot vertritt.[54]

Von Maurice Block wird das Argument, daß ein Bürger wie der andere für den Staat Opfer (in der Form der Steuer) bringen müsse, entschieden zurückgewiesen, indem er erklärt, daß es in diesem Falle besser wäre, den Staat zu vernichten.

Als ein weiterer Gegner der Opfertheorie sei Nasse angeführt, der die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur in einer gleichmäßigen Verkürzung der Mittel verstanden wissen will, die der Steuerpflichtige für seine persönlichen Zwecke verwenden kann, ohne in seiner wirtschaftlichen Lage zurückzugehen; die persönliche Empfindung, welche diese Verkürzung erregt, das Opfer und die Entbehrungen, welche sie auferlegt, muß der Staat unberücksichtigt lassen.[55]

Schmoller wendet sich dann gegen die Leistungsfähigkeit als Besteuerungsmaßstab, indem er ausführt, daß die Leistungsfähigkeit an sich vorerst ein leerer Begriff sei, mit dem man ohne näheren Inhalt nichts tun könne, man möge ihn drehen und wenden, wie man wolle. Was der einzelne zu einem bestimmten Zwecke beitragen könne, darüber gäbe es so viele Urteile als Menschen lebten.[56]

Schließlich sei noch als ein Gegner der Opfertheorie Seligman angeführt, für den das Opferprinzip ein in der Gegenwart unmöglich zu verwirklichendes Ideal ist. Das Opfer wird von ihm als etwas subjektives, psychologisches aufgefaßt, während die Steuer Güter entzieht, welche etwas Materielles, Reales darstellen. Eine exakte Beziehung zwischen etwas Psychischen und

---

[53] Ritschl, a. a. O., S. 166.
[54] Hierzu Suret, a. a. O., S. 265.
[55] Nasse, Gutachten über die Personalbesteuerung, 1873, S. 4.
[56] Schmoller, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit der Steuerlehre, Zeitschr. f. d. g. St., XIX, 1863, S. 34.

etwas Materiellem herzustellen, ist jedoch unmöglich. Aber selbst für den Fall, daß dies möglich wäre, wäre dieses Problem noch keineswegs gelöst: denn das Opfer ist nur ein Faktor des Problems, und vielleicht ein Faktor von geringer Bedeutung. Man muß vielmehr unzählige andere Fälle und Möglichkeiten hier in Erwägung ziehen: Krankheit und Gesundheit, das Leben des Junggesellen und das eines Familienvaters, Sparsamkeit oder Verschwendungssucht, das Leben in der Stadt und auf dem Lande, Arbeitseinkommen und fundiertes Einkommen. So kann nämlich ein gleicher Steuerbetrag vielleicht ganz verschiedene Opfer verursachen — und dies bei Personen mit gleichem Einkommen. Daher muß auch jeder Versuch, auf diese Weise eine mathematische Gleichung für die Progressionskurve zu erhalten, von vornherein zum Mißlingen verurteilt sein ... Die Theorie von der Opfergleichheit kann demnach zu keinem bestimmten Besteuerungsmaßstab führen, weder zu einem proportionalen noch zu einem progressiven Steuersatz.[57]

3. Die Leistungsfähigkeitstheorie und ihr Verhalten zu dem Problem der Verteilung der Steuerlast.

a) Rechtfertigung der Proportion und Freistellung des Existenzminimums.

Nach den bisherigen Ausführungen soll es nunmehr Aufgabe der folgenden Untersuchungen sein, in großen Zügen wenigstens zu zeigen, welche Folgerungen aus den soeben entwickelten Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Opfergleichheit von den einzelnen Autoren hinsichtlich der Verteilung der Steuerlast gezogen wurden. Betrachtet man zuerst das Prinzip der Leistungsfähigkeit, so bedarf es nach dem früher Gesagten kaum noch eines besonderen Hinweises, daß anbetrachts der Variationen, die dieser Begriff im Laufe der Entwicklung erfuhr, die Stellungnahme zu der Frage: Proportion oder Progression eine ganz verschiedene gewesen sein muß. Ohne hier auf Einzelheiten in aller Ausführlichkeit eingehen zu können, sei nur kurz erwähnt, daß alle jene Autoren, welche die Leistungsfähigkeit als mit dem Einkommen oder Vermögen zusammenfallend annehmen, in entschiedener Weise eine proportionale Besteuerung als der Gerechtigkeit entsprechend ansehen. Daneben findet man aber Ansichten, die wie z. B. Umpfenbach und Eisenhart, der Forderung einer Proportionalität lediglich eine Freistellung des Daseinserfordernisses — und zwar für alle Einkommen — hinzufügen, was indes dann auf eine indirekte Progression hinausläuft (und zwar asymptotischer Verlauf der Progressionskurve mit Annäherung an den konstanten, proportionalen Steuersatz).

---

[57] Seligman, a. a. O., S. 144/45.

b) Die Begründung der Progression.

Die Forderung einer progressiven Steuer vom Standpunkte der Leistungsfähigkeit ist in der Literatur frühzeitig vertreten worden, so wird eine solche bereits im 17. Jahrhundert von Mancini gefordert. Judeich führt aus, daß ein progressiver Steuertarif bereits 1512 im Königreich Sachsen bestanden habe.[58]

In Deutschland war dann in Johann Schön dem progressiven Besteuerungsgrundsatz ein geschickter Verteidiger entstanden, und wenn er auch aus Furcht vor den praktischen Mängeln der Progression auf die Forderung ihrer praktischen Verwirklichung verzichtete, so dürfte doch immerhin die Tatsache von Interesse sein, daß bereits von ihm die Forderung aufgestellt wird, die Einkommenstufen (Tarifstufen) müßten in geometrischer Progression wachsen, der Steuersatz hingegen in arithmetischer Progression, so daß sich folgendes rohe Tarifschema ergeben würde:[59]

Tabelle 2

Tarifschema von Johann Schön

Einkommen in Taler von		bis	Steuersatz v H.
0	—	100	5,—
101	—	200	6,—
201	—	400	7,—
401	—	800	8,—
801	—	1600	9,—
1601	—	3200	10,—
. . . . .			
51201	—	102400	15,—

Baumstark geht von dem Gedanken aus, daß alle nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit verhältnismäßig gleich besteuert werden müssen. Aus diesem Grundsatz leitet er die Forderung der Progression ab, wobei er noch besonders betont, daß man bei der Progression nicht nur die Höhe des Einkommens, sondern auch die Art desselben, ob nämlich fundiert oder unfundiert, zu berücksichtigen habe.[60]

Als ein weiterer Vertreter dieses Prinzips wäre noch Schäffle zu erwähnen. Zu beachten ist indes, daß der Staat nach seiner Ansicht nie die wirkliche, sondern nur eine durchschnittliche, mittlere Leistungsfähigkeit ermitteln könne. Um aber im Sinne seines obersten Prinzips doch die Erfassung der wirklichen Leistungsfähigkeit zu ermöglichen, schlägt er ein Steuersystem vor, in welchem direkte Steuern die durchschnittliche Leistungsfähigkeit, und indirekte Steuern, welche die wirkliche Leistungsfähigkeit erfassen sollen. Diese letzteren müssen aber so gestaltet sein, daß sie nicht unterschiedslos mit Notwendigkeit einen jeden treffen, daß es vielmehr in das Belieben des einzelnen

[58] Suret, a. a. O., S. 291.
[59] Vgl. hierzu R. Meyer, a. a. O., S. 63.
[60] Baumstark, Zur Einkommensteuerfrage, 1850, S. 20.

gestellt wird, sich durch die Steuern belasten zu lassen oder nicht. Auf die Frage, ob die durchschnittliche Leistungsfähigkeit nun in einem proportionalen oder progressiven Verhältnis zu Einkommen oder Vermögen stehe, antwortet er, daß größere Einkommen ungleich steuerkräftiger seien als kleinere und demzufolge auch mit einem progressiven Steuersatz belegt werden müßten.[61]

Von den ausländischen Autoren wäre noch Seligman zu erwähnen, der gleichfalls von dem Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgeht. Und zwar scheint ihm dieser Begriff in zwei Elemente zu zerfallen, von denen das eine die Beziehung zur Produktion, das andere die zur Konsumtion umfaßt.[62] Hinsichtlich der Beziehung zur Produktion müsse erkannt werden, daß in diesem Punkte ein großes Einkommen oder Vermögen an sich schon unzweifelhaft günstiger gestellt sei als ein kleineres; denn mit der Höhe des Vermögens wachse die Möglichkeit, es zu vermehren in mehr als arithmetischem Verhältnis. Je mehr einer habe, um so leichter sei es für ihn, noch mehr zu erwerben.[63] Und so wachse die steuerliche Leistungsfähigkeit schneller als das Vermögen und Einkommen, woraus auf die Berechtigung der Progression geschlossen werden kann.

4. Die Stellungnahme der Opfertheorie zu der Frage der Lastenverteilung.

a) Freistellung eines Existenzminimums.

Von denjenigen Autoren, die streng an dem Standpunkt einer proportionalen Besteuerung festhalten, indes die Freistellung eines Existenzminimums fordern, sei hier nur J. St. Mill erwähnt, dessen Ausführungen sich in Deutschland Bergius, Pfeiffer, Vocke, ferner Roscher und Helfferich anschließen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erscheint Mill dann verwirklicht, wenn die Steuerlast von allen gleichmäßig empfunden wird. Um es nun zu erreichen, daß allen durch die Belastung möglichst gleiche Opfer auferlegt werden, stellt Mill fest, daß die Besteuerung eines das Existenzminimum nicht überschreitenden Einkommens eine Belastung darstelle, die an Härte in keiner Weise mit jeder auch noch so scharfen Steuer verglichen werden könne, deren Bezahlung noch ohne Nachteil für die Befriedigung des Existenzbedürfnisses möglich sei. Daher fordert er die Freistellung eines Existenzminimums, das aber nicht zu hoch bemessen werden dürfe, der übrige Teil des Einkommens sei dann

[61] Schäffle, a. a. O., S. 75/78.

[62] Seligman, a. a. O., S. 191. „The elements of faculty are then twofold, those connected with acquisition or production, those connected with outlay or consumption."

[63] Seligman, a. a. O., S. 192. „The facility of increasing production often grows in more than arithmetical proportion. A rich man may be subjekt in some sense to the law of increasing returns. The more he has, the easier it is for him to acquire still more."

proportional zu belasten.[64] Aus dieser Forderung ergibt sich nun, daß, wenn Abzüge in konstanter oder variabler Höhe der Gesamtheit aller Steuerpflichtigen zugebilligt werden, wir es mit dem Falle der indirekten Progression zu tun haben; hiervon zu scheiden wäre indes die Einführung eines Grenzminimums, das nur einem begrenzten Teil der Steuerzahler zugute kommt, nämlich allen denjenigen bis zur Höhe des freigestellten Einkommensbetrages. Grabein erkennt als richtig, daß es eine Willkür bedeutet, eine gewisse Summe von Lebensbedürfnissen als absolut notwendig aufzufassen, völlige Steuerfreiheit für die zu ihrer Befriedigung dienende Gütermenge zu verlangen, alle übrigen Bedürfnisse hingegen für gleichmäßig entbehrlich anzusehen und die zu ihrer Deckung bestimmten Gütervorräte mit dem gleichen Steuersatz zu treffen; denn eine ununterbrochene Folge in der Wichtigkeit jener Bedürfnisse wird nicht wegzuleugnen sein.[65] Praktische Gründe sprechen jedoch für die Beibehaltung jener Ansicht, weil nämlich jede durch Freilassung des Existenzminimums entstehende indirekte Progression den Vorteil einer festen Umgrenzung hat, während die Gestaltung einer jeden anderen progressiven Skala eines solchen Anhaltes durchaus entbehrt, mehr oder weniger das Produkt willkürlichen Ermessens ist.[66]

b) Die Forderung einer progressiven Belastung.

Für die Entwicklung des Progressionsgedankens ist zweifellos die Vorstellung des in der Steuerzahlung für den Steuerpflichtigen liegenden Opfers außerordentlich günstig gewesen. So sind einige Autoren bei der Betrachtung der Wirkung der Steuer auf die Steuerzahler schon früh zu der Erkenntnis gekommen, daß eine proportionale Steuer für den Armen ein viel größeres Opfer bedeutet als für den Reichen, und haben aus diesem Grunde die Anwendung des progressiven Steuersatzes empfohlen.

1. Die französischen Schriftsteller.

Durch die Erwägung veranlaßt, daß im Rahmen dieses Auszuges eine erschöpfende Darstellung des Progressionsproblems nicht möglich ist, will ich mich bei der Entwicklung des Progressionsgedankens in Frankreich lediglich auf die zwei wichtigsten Vertreter beschränken, Montyon und Say.

---

[64] J. St. Mill, a. a. O., Bd. II, 5, § 3, S. 384.

[65] Grabein, a. a. O., S. 120 ff.

[66] Aus der Forderung der Freilassung des Daseinserfordernisses ergab sich an und für sich noch keine Berechtigung der Progression, worauf bereits R. Meyer hingewiesen hatte. Grabein führt dann aus, daß auf einen exakten Beweis der Berechtigung der Progression überhaupt verzichtet werden müsse, es könne allenfalls uns ein Wahrscheinlichkeitsbeweis erbracht werden, den er in dem Nachweis sieht, daß mit steigendem Einkommen immer unwichtigere Bedürfnisse gedeckt werden, und das zeige sich mit der sinkenden Bewertung des Geldes. Vgl. Grabein, a. a. O., S. 124.

Montyon teilt die Bedürfnisse ein in Existenzbedürfnisse, die notwendig und unbedingt befriedigt werden müssen, und solche, deren Befriedigung gewissermaßen zu einer Verschönerung des Lebens beitragen. Nach seiner Ansicht genüge es nicht, lediglich das Existenzminimum freizulassen, vielmehr sei es erforderlich, auch darüber hinaus ein kleineres Einkommen mit einem niedrigeren Steuersatze zu belegen als ein größeres; denn dem Besitzer eines kleinen Einkommens sei nur im bescheidenen Maße die Möglichkeit gegeben, Bedürfnisse der zweiten Kategorie zu befriedigen, während dem reichen Manne in dieser Beziehung keine so engen Grenzen gezogen werden. Außerdem weist er darauf hin, daß die Ungleichheit der Vermögensverteilung eine stärkere Belastung der Reichen bedinge, eine Maßregel, die überdies auch im Interesse des Staates liege.[67]

Say geht zunächst von dem Grundgedanken aus, daß die Steuer, die er in Ansehung ihrer Wirkung auf die Bedürfnisbefriedigung als ein Opfer auffaßt, nur aus dem Teile des Einkommens bestritten werden könne, der nach Deckung des notwendigen Existenzbedarfs noch übrig bleibt. Er erkennt indes, daß es unmöglich sei, eine Grenze zu ziehen zwischen den Bedürfnissen, von deren Befriedigung die Existenz überhaupt abhängt, und den überflüssigen, die nicht so dringlich sind, zumal die Ansichten über das, was zur Erhaltung der Existenz erforderlich sei, stark voneinander abweichen nach Zeit, Art, Ort usw. Mit Bestimmtheit hingegen könne gesagt werden, daß mit zunehmendem Einkommen die Befriedigung immer weniger dringlicher Bedürfnisse möglich sei, und daher eine stärkere Belastung der höheren Einkommen gefordert werden müsse.[68] Die Notwendigkeit einer progressiven Besteuerung folgert Say sodann auch aus der Erwägung heraus, einen Ausgleich des Mißverhältnisses vorzunehmen, wie es indirekte Steuern allein im Gefolge haben.

2. Die deutschen Schriftsteller.

Bei der Betrachtung der Vertreter des Progressivgedankens in der deutschen Literatur erscheint es gleichfalls zweckmäßig, hier nur in großen Zügen diese Frage zu streifen. Es möge daher genügen, auf die Vorläufer, z. B. von der Lith, Karl hinzuweisen, um dann unmittelbar auf die Ausführungen von Neumann einzugehen, durch dessen Untersuchungen die Lehre von der Steuerprogression die wesentlichste und am meisten Einfluß ausübende Förderung erhielt. Für Neumann bedeutet die Proportionalbesteuerung eine Ungleichheit der Opfer, indem ja das Einkommen mit seiner wachsenden Größe zur Befriedigung stetig mehr entbehrlicher Bedürfnisse dient. Die Abgabe eines gleichen

[67] Montyon, Quelle influence ont les diverses espèces d'impôt sur la moralité, l'activité et l'industrie des peuples, 1908, S. 391 ff.
[68] Say, Traité de l'économie politique, 1876, 6 ed., S. 513 ff.

Prozentsatzes von allen Einkommen würde somit einen Verzicht auf eine Summe höchst ungleicher Bedürfnisse, mithin höchst ungleiche Opfer darstellen. Neumann begnügt sich aber nicht nur damit, die Opfergleichheit durch die Verwirklichung des Prinzips der Progression zu erreichen, vielmehr will er auch mit seiner Forderung „des gerechten Schutzes des Wohlerworbenen" der Ausdehnung der Progression eine, wenn auch sehr allgemeine, bemessene Grenze setzen.[69] Gerade diese letzte Forderung wird verständlicher, wenn man bedenkt, daß Neumann der sogenannten Kompensations- oder Ausgleichungstheorie geistig nahesteht, und er durch eine Gegenüberstellung der indirekten Steuern und der Einkommensteuer in Preußen auch ihre Richtigkeit bestätigt fand. Jene Theorie nämlich betont, daß einzelne Steuerarten ihrer Natur nach unvermeidlich bestimmte soziale Klassen benachteiligen, daß z. B. eine hohe Besteuerung des Konsums die Minderbemittelten am härtesten treffen muß, dann ganz besonders, wenn es sich um die Besteuerung lebensnotwendiger Güter, wie z. B. Brot, Mehl, Zucker u. a. handelt. Der progressiven Einkommenbesteuerung wird nun die Aufgabe zugewiesen, die degressive indirekte Besteuerung auszugleichen und eine Proportionalität der aus beiden resultierenden Gesamtbelastung wiederherzustellen. Neumann prüfte die Budgets einer gewissen Anzahl von Einzelhaushaltungen verschiedener Größe, um festzustellen, in welchem Verhältnis die einzelnen Einkommenstufen von den indirekten Steuern auf Salz, Zucker, Getränke, Tabak Petroleum, Brot und Mehl betroffen wurden. Er kommt dabei zu dem Ergebnis, daß die progressive Einkommensteuer in Preußen damals den Gleichgewichtszustand wiederherstellte.[70]

Robert Meyer, dessen Ausführungen ich mich nunmehr zuwenden will, versteht unter dem Opfer die Wirkung der Steuer auf die Konsumtion und er versucht, die Steuerentrichtung unter die allgemeinen Erscheinungen der Bedürfnisbefriedigung zu subsumieren. Die Wirkung der Steuer erblickt Meyer darin, daß von den Bedürfnissen, welche der Besteuerte mit seinem ungeschmälerten Einkommen befriedigen könnte, die mindest dringlichen bis zu einer von der Höhe der Steuer gezogenen Grenze hinauf von der Befriedigung ausgeschlossen werden. Indem also die Opferempfindung zurückgeführt wird auf das Verhältnis der Größe und Art des Einkommens, andererseits einer als Durchschnitt gedachten Intensität der Bedürfnisse, folgert man nicht nur, daß auch die Wirkung einer geringeren Schmälerung der Einkommen verhältnismäßig dieselbe bleibe, daß das Prinzip der Opfergleichheit die progressive Besteuerung verlange.[71]

---

[69] Neumann, Die progressive Einkommensteuer im Staat und Gemeindehaushalt, 1874, S. 61 ff. und S. 142.

[70] Neumann, Die persönlichen Steuern vom Einkommen, 1896. Vgl. hierzu Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, Hdb. der Finanzwissenschaft, Bd. I, 1926, S. 484.

[71] Vgl. R. Meyer, a. a. O., §§ 54/56, S. 329 ff.

Lebenslauf.

Am 25. 3. 99 als Sohn des Bauergutsbesitzers Franz Beier und seiner Ehefrau Euphemia, geb. Hanisch, zu Wanowitz, Krs. Leobschütz (Oberschlesien) geboren, besuchte ich das Woyrsch-Gymnasium in Leobschütz. Oktober 1917 trat ich in den Heeresdienst ein, nahm an den Kämpfen im Westen teil und erlitt bei Cambrai eine Gasvergiftung. April 1919 aus dem Heeresdienst entlassen, bestand ich Februar 1920 an dem Woyrsch-Gymnasium in Leobschütz die Reifeprüfung. Nach mehrjähriger praktischer Tätigkeit in der oberschlesischen Schwerindustrie (Gräflich v. Ballestrem'sche Güterdirektion in Ruda und Oberschlesische Eisenbahn-Bedarfs-A. G. in Gleiwitz) widmete ich mich April 1924 meinem Studium an der Schlesischen Friedrich-Wilhelms-Universität. Am 13. Juni 1927 bestand ich dort das Diplomvolkswirte-Examen, am 24. Juni 1930 promovierte ich zum Doktor.